



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721220/2019-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.438 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de março de 2023
Recorrente BANCO DO NORDESTE DO BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

ALIMENTAÇÃO *IN NATURA* E FORNECIMENTO DE TICKET REFEIÇÃO. ISENÇÃO.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação *in natura* fornecida aos segurados empregados, mesmo que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador.

O ticket alimentação, por se assemelhar ao fornecimento da alimentação *in natura*, merece igualmente ser excluído da base de cálculo do lançamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. No entanto, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo do tributo lançado os valores pagos aos empregados a título de auxílio-alimentação.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil 08, consubstanciada no Acórdão nº 108.002-405 (fls. 1.177/1.210), o qual julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Reproduzo a seguir o relatório do Acórdão de Impugnação, o qual descreve os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância:

1. Trata o presente processo de autos de infração, lavrados pela Fiscalização contra o sujeito passivo em epígrafe pelo descumprimento das obrigações principais, que seguem discriminadas abaixo:

obrigação principal (Código de Receita 2141) – refere-se a contribuição previdenciária correspondente à parte da empresa, incidente sobre os valores pagos e/ou creditados aos segurados empregados e contribuintes individuais (PLR e auxílio alimentação), no montante de R\$ 84.837.469,33 (oitenta e quatro milhões, oitocentos e trinta e sete mil, quatrocentos e sessenta e nove reais e trinta e três centavos), incluindo juros e multa, abrangendo o período 01/2015 a 12/2015, lavrado em 24/12/2019;

obrigação principal (Código de Receita 2158) – refere-se a contribuição previdenciária correspondente ao GILRAT, incidente sobre os valores pagos e/ou creditados aos segurados empregados (PLR e auxílio alimentação), no montante de R\$ 9.831.415,10 (nove milhões, oitocentos e trinta e um mil, quatrocentos e quinze reais e dez centavos), incluindo juros e multa, abrangendo o período 01/2015 a 12/2015, lavrado em 24/11/2019;

obrigação principal (Código de Receita 2249) – trata-se de contribuição destinada a Outras Entidades e Fundos (INCRA), incidente sobre os valores pagos e/ou creditados aos segurados empregados (PLR e auxílio alimentação), no montante de R\$ 750.690,05 (setecentos e cinquenta mil, seiscentos e noventa reais e cinco centavos), incluindo juros e multa, abrangendo o período 01/2015 a 12/2015, lavrado em 24/12/2019; e

obrigação principal (Código de Receita 2164) – corresponde à contribuição destinada a Outras Entidades e Fundos (Salário Educação), incidente sobre os valores pagos e/ou creditados aos segurados empregados (PLR e auxílio alimentação), no montante de R\$ 9.383.628,38 (nove milhões, trezentos e oitenta e três mil, seiscentos e vinte e oito reais e trinta e oito centavos), incluindo juros e multa, abrangendo o período 01/2015 a 12/2015, lavrado em 24/12/2019.

2. Às fls. 226/273 constam as informações do relatório fiscal que seguem abaixo de forma sucinta.

- Dos Fatos (PLR – Participação nos Lucros ou Resultados e Alimentação)

2.1. No curso da auditoria fiscal realizada foi verificado que o contribuinte efetuou pagamentos, sem a correspondente declaração em GFIP e, conseqüentemente, sem o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias:

- A seus Administradores e Empregados, a título de Participação nos Lucros; e
- A seus Administradores e Empregados, a título de Alimentação/Refeição.

2.1.1. Observou a Fiscalização que a administração da sociedade compete ao Conselho de Administradores e à Diretoria.

2.1.2. O Autuado foi intimado a apresentar documentos e informações (TIF 01 e 03), que foram confrontados com os dados da DIRF, onde foi verificado que os valores declarados no código de receita 3562 – PLR, não foram relacionados nas planilhas entregues pelo contribuinte, nem declarados em GFIP.

2.1.3. Esclarece a auditoria que não se pode confundir participação nos lucros com dividendos, tendo em vista que os administradores de uma Sociedade Anônima podem ser acionistas ou não. Sendo acionista, além dos dividendos que todo empresário tem direito, poderá receber participação nos lucros em função do seu desempenho na gestão da companhia. Salienta, ainda, a Fiscalização que os dividendos ou distribuição de lucros é a remuneração do capital investido na empresa pelo sócio, não sendo necessária a execução de qualquer trabalho para auferi-lo. Já a participação nos lucros é paga em retribuição aos serviços prestados. Sendo assim, ao contrário dos dividendos, no caso concreto, a participação nos lucros é considerada base de cálculo (código 561 DIRF – Rendimentos do Trabalho Assalariado).

2.1.4. A PLR somente estará desvinculada da remuneração e da incidência de contribuição previdenciária quando paga de acordo com a Lei 10.101/00. 2.1.5. Assim, a partir da análise da DIRF – Declaração do Imposto de Renda retido na Fonte foram apuradas as bases de cálculo, conforme a planilha do relatório fiscal de fl. 241 (PLR dos Administradores).

2.2. Com relação à PLR paga aos segurados empregados, verificou a Fiscalização nos registros contábeis, na DIRF e nos resumos mensais das folhas de pagamento (2015), os seguintes fatos:

registros contábeis/ não declarados em GFIP – valores referentes à Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados foram contabilizados na seguinte conta: 89710201000000 – PARTICIPAÇÕES NO LUCRO = EMPREGADOS; e

resumos das folhas de pagamento/ não declarado em GFIP - os valores referentes a PLR dos Empregados foram registrados com as seguintes rubricas: 850 – PLR (04 e 11/2015), 855 – PLR (04/2015), 870 - PLR (04/2015), e 880 – PLR (04/2015).

2.2.1. No caso em questão, constatou a Auditoria que o Acordo Coletivo de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados referente ao exercício de 2014 (período de referência 01 de janeiro a 31 de dezembro), foi celebrado em 14 de abril de 2015 (Banco do Nordeste do Brasil S.A. e a CONTRAF). Destacou, ainda, a Fiscalização que o mês da celebração do referido acordo é o mesmo que foram efetuados os pagamentos aos empregados (04/2015), contrariando o que determina o art. 2º, § 1º, inciso II da Lei nº 10.101/2000.

2.2.2. Verificou a Fiscalização que os instrumentos decorrentes das negociações devem ser formalizados antes do ano base, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, dariam aos empregados o direito de receber a verba desvinculada da remuneração.

2.2.3. O Acordo Coletivo que rege os pagamentos efetuados na competência 04/2015 é claramente um programa de metas, visto que estabelece vários índices e condições que devem ser implementados para que haja o pagamento da PLR, tais como: Índice de Rentabilidade do Patrimônio Líquido (IRPL), Índice de Eficiência (IEf), Captação de Recursos (CR), Aplicação em Crédito Comercial (CC), Qualidade do Crédito (QC), e com relação a PLR Social, Acesso a Crédito PRONAF e à Abertura de conta corrente por clientes Crediamigo (Bancarização). Entretanto, conforme previsão legal (art. 2º, § 1º, inciso II da Lei nº 10.101/2000), tal programa de metas deve ser pactuado previamente.

2.2.4. As bases de cálculo utilizadas foram extraídas das folhas de pagamento apresentadas pelo contribuinte em arquivo digital (MANAD), em resposta às Intimações lavradas no curso da ação fiscal. Ressalta, a Fiscalização que apesar de o Acordo Coletivo assinado em 14 de abril de 2015 prever a compensação do adiantamento da PLR efetuado em 10/2014, quando do pagamento da PLR efetivado em 04/2015, entretanto, não constam rubricas de desconto de adiantamento nas folhas de pagamento apresentadas à fiscalização, seja em arquivos digitais previstos no MANAD (planilha – PLR aos Segurados Empregados – fl. 259).

2.3. Foi verificado, também, no curso do procedimento fiscal o pagamento de vale refeição e vale alimentação aos administradores e empregados do Autuado (escrituração contábil - conta 8172700384000n- Despesas de Pessoal - benefícios - Programas de Alimentação do Trabalhador).

2.3.1. A exclusão da parcela destinada ao custeio da alimentação da base de cálculo, somente ocorre quando paga de forma in natura, com relação ao período apurado pela Fiscalização. Entretanto, quando a parcela a título de auxílio-alimentação ou auxílio-refeição for paga em espécie ou mediante tíquetes-alimentação ou cartão-alimentação, integra o salário.

2.3.2. Assim, sendo o auxílio-alimentação pago aos trabalhadores mediante “tíquete/cartão refeição ou tíquete/cartão alimentação”, a parcela a ele correspondente somente passa a não integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias a partir de 11 de novembro de 2017. Antes dessa data, porém, somente não haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação pago in natura ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa.

2.3.4. Os pagamentos efetuados aos empregados a título de Alimentação e Refeição foram detectados através da análise das Convenções Coletivas de Trabalho, dos Registros Contábeis e das Notas Fiscais de prestação de serviços, todos referentes ao período 01/2015 a 12/2015 (planilha – Alimentação – fls.269/270).

- DA IMPUGNAÇÃO

3. O Autuado foi intimado dos autos de infração, apresentado defesa com as alegações que seguem abaixo (fls. 787/830).

- Tempestividade

3.1. O BNB tomou conhecimento do auto de infração dia 03/01/2020 (sexta feira), sendo assim, o início do prazo começou dia 06/01/2020 (segunda-feira), conseqüentemente, a impugnação é tempestiva, já que foi apresentada dia 03/02/2020.

- Síntese dos Fatos

3.2. Às fls. 788/789, o Impugnante faz um breve relato dos fatos que resultaram na lavratura dos autos de infração.

- PLR – Natureza Jurídica. Não Incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR dos Diretores não Empregados e dos Diretores Empregados – Exercício de 2014.

3.3. O Autuado transcreve a legislação, decisões judiciais e doutrina referentes à Participação nos Lucros e/ou Resultados. Ressaltou que a CF/88, de forma sistemática e expressa, desvinculou a PLR da remuneração, trabalhando para a eficácia desse direito do trabalhador.

3.3.1. A Lei 10.101/00 regulamentou a PLR (arts. 2º e 3º), podendo se afirmar de forma imediata que no que toca os trabalhadores com vínculo empregatício, a PLR não possui natureza remuneratória e não constitui base de cálculo para o a contribuição patronal (transcreve jurisprudência). Já com relação aos trabalhadores sem vínculo a referida lei foi aparentemente omissa, contudo existem possíveis interpretações.

3.3.2. A Lei 10.101/2000 propôs-se a regulamentar o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados a todos os trabalhadores que prestem serviços à empresa, independentemente de possuírem vínculo de natureza empregatícia ou não, nos moldes do estabelecido em seu art. 1º.

3.3.3. A PLR é verba derivada do contrato de trabalho, porém, em completa desconexão com seus aspectos contraprestacionais, como previu expressamente o texto constitucional. A desvinculabilidade da remuneração quanto a PLR, como previsto no art. 72, XI, da CF/88, tem sido entendida pelo TST, no qual prevalece a natureza jurídica indenizatória da PLR. Logo, não sendo contraprestação do trabalho, não poderá haver, consequentemente, a tributação da contribuição previdenciária sobre tal verba (Enunciado n. 73).

3.3.4. A Receita Federal, no auto de infração, seguindo interpretação restritiva da Lei 10.101/2000, alega que os administradores não empregados do BNB, para fins de incidência da contribuição previdenciária, são considerados contribuintes individuais.

3.3.5. Destaca em seu favor que a não incidência da contribuição previdenciária sobre a PLR de todo e qualquer trabalhador deriva da própria Constituição, em razão da não vinculabilidade dessa verba ao salário/remuneração (arts. 7º, XI, 201, §11º, e 218, §4º), que se impõe como norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata. O que a Lei 10.101/00 fez foi apenas reforçar tal desvinculamento já expresso constitucionalmente. Salienta, que essa desvinculação impõe-se como mais uma hipótese de imunidade. E, a Lei 10.101/00 não restringiu a participação nos lucros ou resultados apenas ao empregado, mas estende-se também a todo trabalhador (transcreve decisão do CARF).

3.3.6. Mesmo que se entenda, que a participação dos diretores nos lucros ou resultados do Banco não seja regida pela Lei 10.101/00, ainda assim, a norma isentiva da contribuição previdenciária sobre a PLR dos empregados pode ser aplicada, por analogia, aos diretores empregados ou não empregados, conforme a regra do CTN (art. 108, §1º).

3.3.7. O BNB observou a forma de pagamento da PLR prevista no art. 3º, §2º, da Lei 10.101/00, e no art. 152 da Lei 6.404/76, como se comprova pelos documentos em anexo referentes à autorização do DEST e à aprovação em AGE da distribuição do lucro dos diretores do Banco (docs. 23/26), fato esse em nenhum momento questionado pela Receita Federal, o que reforça o entendimento de que tal verba, neste caso, não teve sua natureza desconfigurada e, por isso, não integra o salário-de-contribuição para fins da incidência da contribuição previdenciária, como prevê a legislação vigente no período da lavratura do auto de infração (2019).

3.3.8. O lançamento das contribuições previdenciárias sobre a PLR distribuída entre diretores não empregados não se sustenta, da mesma forma, não procede igualmente a multa de ofício aplicada, neste caso, pelo não lançamento das informações fiscais na GFIP (transcreve jurisprudência).

3.3.9. Assim, não merece prosperar o auto de infração que exige o pagamento de contribuição previdenciária sobre a PLR dos administradores não empregados do Banco do Nordeste.

3.3.10. No que concerne a administradores empregados (doc. 26.1), não há dúvida sobre a não incidência da contribuição previdenciária sobre a PLR desses trabalhadores (transcreve jurisprudência do CARF).

- Não Incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR dos Empregados do BNB — Exercício de 2014

3.4. Alega que não seria razoável para o intérprete trabalhar com elementos não dispostos na citada norma exonerativa, de forma a facilmente desvirtuar os propósitos maiores da Lei n.º 10.101/2000, para tributar a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, verba desvinculada do salário (cita o art. 111 do CTN e transcreve jurisprudência).

3.4.1. Assevera que no caso concreto sinaliza para uma análise equivocada da Receita Federal no que diz respeito ao pacto prévio do acordo sobre a PLR dos empregados do BNB e o pagamento dessa verba não salarial.

3.4.2. Sustenta que: "... quanto à antecipação da PLR, na competência de 11/2015, o Fisco não vislumbrou qualquer descumprimento legal, mas quanto ao pagamento da PLR em 04/2015, referente ao exercício de 2014, afirmou-se que não fora observada a legislação especial. Ora, tal análise passa de largo à dinâmica anual do acordo coletivo de trabalho e da PLR dos empregados do BNB, cujos fatores envolvidos, em muito, sempre são de conhecimento dos empregados, cujo adiantamento dessa verba costumeiramente auferem em outubro de cada ano (do exercício), por Termo de Ajuste Preliminar ao Acordo Coletivo de Trabalho celebrado entre BNB, Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF e Confederação Nacional dos Trabalhadores em Estabelecimentos de Crédito - CONTEC — (Docs. 09 e 10). No mês de abril do ano seguinte, dão-se a assinatura do Acordo de PLR e seu pagamento definitivo — (Doc. 11).”.

3.4.3. Alega que foram feitas várias rodadas da mesa de negociação, no ano de apuração, entre o BNB e a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro da CUT (CONTRAF-CUT), assessorada pela Comissão Nacional dos Funcionários do Banco do Nordeste (doc.12-14). Anexa, ainda, acordos coletivos anteriores (Docs. 15-26).

3.4.4. Argumenta, que o elemento temporal inserto indevidamente, pela Receita Federal, na norma exonerativa da contribuição previdenciária sobre a PLR (Lei n.º 10.101/2000, art. 2º, II), não condiz com a diretriz interpretativa do instituto da isenção, o que resulta, em última análise, no amesquinamento dos valores constitucionais em derredor dos direitos do trabalhador e sua participação nos lucros ou resultados da empresa, verba desvinculada do salário (transcreve jurisprudência).

3.4.5. Por fim, há que se considerar o disposto no art. 2º, da Lei n.º 10.101/00, com redação alterada pela MP 905/2019, que, como norma interpretativa/esclarecedora sobre a temática ora desenvolvida (assim provam os vários precedentes do CARF enfrentando a matéria à luz da anterior redação legal), deve retroagir (art. 106, I, CTN) para garantir a não incidência da contribuição previdenciária na PLR paga aos trabalhadores do BNB, em 2015, referente ao exercício de 2014.

3.4.6. Por amor ao debate, em virtude do elemento condicionante disposto no art. 53, III, §12, I, dessa MP, o ato futuro do Ministro de Estado da Economia não condicionaria o afastamento das sanções tributárias imputadas ao Banco, no auto de infração, no que concerne ao capítulo da incidência da contribuição previdenciária sobre a PLR. Para o

alcance retroativo nulificante das multas lavradas, a MP seria aplicável, pois implementada, nesse sentido, sua regra-matriz de incidência.

3.4.7. Logo, por todo o exposto, não procede o lançamento fiscal da contribuição previdenciária sobre a PLR paga aos trabalhadores do BNB, em 2015, exercício de 2014, em observância da regra isentiva do art. 2º, II, §1º da Lei n.º 10.101/2000, devendo, também neste ponto, o auto de infração ser considerado nulo.

- Contribuição Previdenciária Patronal — Natureza Indenizatória da Alimentação do Trabalhador

3.5. Alega que o legislador tributário não pode onerar verbas alheias à noção estrita de salário ou, ao menos, de remuneração decorrente do trabalho (art. 195, I, "a" da CF/88), tais como previstas na legislação obreira e de direito civil, por força do teor do art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), abaixo transcrito, relativamente aos pagamentos a empregados propriamente ditos, avulsos e autônomos, sendo vedada, pois, a tributação de importâncias dotadas de caráter indenizatório, sem qualquer ideia de contraprestação pelo serviço realizado (art. 22, I e III da Lei 8.212/91).

3.5.1. A legislação previdenciária fixa a base de cálculo da contribuição patronal, do segurado obrigatório e do contribuinte individual, composta por parcelas destinadas a retribuir o trabalho, com feição salarial. Por sua vez, o art. 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91, descreve as hipóteses de não incidência de contribuição previdenciária.

3.5.2. Assim, o espírito do legislador aqui foi excluir da base de cálculo do salário de contribuição todas as parcelas que não tenham feição salarial, ou seja, as que abrangem a natureza indenizatória, tanto é assim que as parcelas citadas no art. 28, § 9, alínea "e", da Lei citada, tem característica indenizatória.

- Impossibilidade de Distinção da Natureza ("caráter") do Auxílio Alimentação em Virtude do Beneficiário, Servidores do Poder Executivo ou Empregados de Empresas Privadas—analogia

3.6. A Receita Federal, em seu ímpeto arrecadador, vem aplicar interpretação parcial e tendenciosa a seu favor, na medida em que tenta alterar a natureza indenizatória do auxílio, pelo simples fato de ser garantido ao trabalhador, por meio de ticket alimentação ou refeição, ainda que obedecidas estritamente às regras do PAT (Lei 6.321/76). Tal interpretação não merece prosperar, pois contraria, inclusive, disposições expressas do ordenamento jurídico pátrio.

3.6.1. No art. 6º da CF/88, ao enumerar os "direitos sociais", especifica, dentre eles, o direito à alimentação. Não há como negar a natureza jurídica indenizatória do auxílio alimentação, na medida em que a legislação federal traz claramente tal previsão no art. 22 da Lei n. 8.460/1992, ao tratar do auxílio-alimentação usufruído pelos servidores públicos federais.

3.6.2. Não é a qualificação laboral que determina a natureza do auxílio-alimentação. O reconhecimento em lei do caráter indenizatório é expresso. O que se consigna é a constitucionalidade do dispositivo legal e o fato de que o conceito de auxílio-alimentação afirma seu caráter indenizatório, independentemente dos sujeitos a quem se refere. Assim, não há impedimento de que essa mesma natureza deva ser aplicada aos empregados de empresas privadas. Agir em contrário fere o princípio da razoabilidade, tendo em vista que se aplica interpretação contra a lógica do ordenamento jurídico, privilegiando tendenciosamente o Fisco.

3.6.3. Diante da definição da natureza do auxílio-alimentação pela legislação do serviço público federal, e considerando a omissão para os empregados de empresas privadas, o procedimento mais adequado será a aplicação da analogia ao caso, na forma do art. 108, I do CTN.

3.6.4. Pelo exposto, indiscutível a natureza indenizatória do auxílio alimentação, razão pela qual deve ser afastada a interpretação adotada pela Receita Federal para tributar valores dispendidos com a alimentação dos trabalhadores do Banco defendente.

- Alimentação do Trabalhador por Meio de Tíquete/Cartão Alimentação e Refeição — Parcela "in natura"- PAT.

3.7. Argumenta que em primeiro lugar, cumpre demonstrar que o BNB encontra-se regularmente inscrito no PAT, conforme comprovante do Ministério do Trabalho em anexo - (Doc. 27). Saliencia que a Receita Federal fundamenta sua autuação com o argumento de que a concessão da alimentação por meio de ticket/ alimentação e Refeição trata-se de pagamento em pecúnia.

3.7.1. O legislador vedou o pagamento da alimentação em espécie, ou em pecúnia, exatamente para impedir que o trabalhador se utilize de tal verba para a compra de quaisquer outros produtos que não alimentos, o que desvirtuaria o objetivo do direito social à alimentação. Ocorre que tal possibilidade não ocorre com a concessão do tíquete/cartão alimentação ou refeição, tendo em vista que tais meios só possibilitam a aquisição de alimentos, não sendo possível aquisição de outros produtos, na forma prevista no PAT (Lei n. 6.321/76).

3.7.2. Os tickets, vales, cartões são bens genéricos de natureza homogênea que se utilizam no tráfico econômico. Nesse sentido, não se confundem com o dinheiro que não é nem mesmo uma coisa genérica. E especificamente o ticket, o vale, o cartão são bens fungíveis, posto que a possibilidade de sua substituição vem determinada por um critério qualitativo (com quem, em que negócios, para quais bens pode ser usado, prazo de validade). Nesse sentido, não deixam de ser um bem de consumo (art. 4º do Decreto 05/91 que regulamenta a Lei nº- 6.321/76 - PAT).

3.7.3. Entende que o BNB, com 5.646 empregados (Doc. 27 — PAT) e mais de 300 agências, teria que organizar uma força tarefa para distribuir mais de 5 mil cestas básicas em centenas de cidades diferentes. Seria um verdadeiro absurdo, e mais absurdo seria não utilizar-se dos benefícios da modernidade e da tecnologia que permite transferir esse trabalho a um terceiro conveniado que poderá entregar a alimentação diretamente ao empregado, onde este escolher, conforme sua conveniência e comodidade. Nesse sentido, a interpretação da Receita Federal, no lançamento tributário combatido, não merece prosperar.

3.7.4. Assim, dada a natureza indenizatória do auxílio-refeição, isto é, por tratar-se de valores que não compõem o salário, sendo valores destinados ao empregado para e não pela prestação de serviços, é inegável o modo como deva ser tratado o tributo previdenciário sobre ele incidente. Pode-se afirmar que as modalidades de execução do Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT se equiparam, para fins tributários, ao fornecimento in natura de alimentos.

3.7.5. Em relação à finalidade do PAT, pode-se dizer que, acima de qualquer outra, é conceder às pessoas jurídicas integrantes do Programa, favor fiscal e indenizatório. Destaca, ainda, que é um contrassenso entender-se que a legislação federal concederia um benefício fiscal por um lado

(adesão ao PAT), para retirar por outro lado, ao impor contribuição social sobre os valores dispendidos com o auxílio-alimentação dentro do mesmo Programa (transcreve jurisprudência).

3.7.6. Cabe esclarecer que as normas do PAT estão em diversos diplomas legais, e devem ser analisadas em suas integralidades, principalmente pelo fato do PAT permitir e regular o fornecimento de alimentação não somente na modalidade in natura, mas também através de tickets. A Lei 6.321/76, não permite o pagamento em pecúnia, em

dinheiro, pois entende que o trabalhador poderia usar o valor para comprar outros bens que não alimentação.

3.7.7. Desta feita, os tickets não desnaturam o caráter in natura da alimentação (transcreve decisão do CARF e do STF).

3.7.8. O art. 10 da Portaria nº3/2002 da Superintendência de Inspeção do Trabalho, que trata do fornecimento de refeições no âmbito do PAT, pode atestar a possibilidade do pagamento em ticket.

3.7.9. O pagamento em dinheiro, em verdade é realizado ao estabelecimento comercial credenciado que entregou o alimento ao trabalhador. Mais uma vez, demonstra-se que, pelas regras do PAT, não há entrega de dinheiro ao empregado.

3.7.10. Sendo assim, a devida inscrição no PAT e o atendimento dos requisitos dispostos na sua legislação podem conferir o alcance do benefício fiscal da contribuição previdenciária patronal nos valores despendidas pelo BNB com o programa de alimentação de seus trabalhadores, mediante tíquete/cartão refeição ou tíquete/cartão alimentação.

- Mudança de Entendimento da Receita Federal - Incidência de Contribuições Previdenciárias sobre Auxílio-Alimentação Pago na Forma de Cartões/Vales/Tíquetes Refeição/Alimentação - Afronta ao Princípio da Legalidade - Insegurança Jurídica

3.8.1. Cita a IN 971/2009 (arts. 498/504), observando que o art.503, § 2º, reconhece as entidades administradoras dos cartões/tíquetes/vales alimentação/refeição como prestadoras de serviço de alimentação coletiva.

3.8.2. Por força da revogação dos artigos pela IN RFB 1.867/2019, surgiu o entendimento (Solução de Consulta COSIT nº 35/2019), à luz da nova redação do art. 457, § 2º, da CLT, conferida pela Lei 13.467/2017, de que, ressalvado o pagamento em dinheiro, as importâncias desembolsadas, em forma de tíquetes, vales, cartões, a título de auxílio alimentação, antes dessa data, constituiriam base de incidência de encargo previdenciário.

3.8.3. A partir do momento que a Receita Federal faz uma "interpretação" ao seu favor para imputar tributação ao contribuinte, toma-se um caminho perigoso de insegurança jurídica, ainda mais se tal "interpretação" dada pelo Fisco é aplicada retroativamente a períodos pretéritos. Ao entender unilateralmente que o auxílio-alimentação ou auxílio-refeição por forma de cartão/tíquete/vale trata-se de pagamento em pecúnia, passando a integrar a remuneração, a Receita Federal "interpreta", para o seu lado, algo que não está claro na legislação e que vinha sendo tratado de forma diversa (art. 97, II, § 1 e art. 146 do CTN c/c o art. 150, II da CF/88).

3.8.4. Por essas razões, ainda, não deve prosperar o impugnado auto de infração.

- Do Pedido

4. Diante do exposto, requer que seja recebida a presente impugnação fiscal em seu duplo efeito devolutivo e suspensivo para em ato contínuo, defira, anulando o auto de infração, inclusive a multa aplicada pelo não lançamento das respectivas informações fiscais em GFIP.

4.1. Requer, ainda, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em cobrança, com a abstenção da Receita Federal de inscrever o nome do BNB no CADIN, possibilitando o fornecimento de certidão positiva de débito fiscal com efeito de negativa.

5. Em 22/05/2020 foi emitido o despacho de encaminhamento para a DRJ –SP (fl.1176), com o fito de apreciação do processo eletrônico.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. NULIDADE NÃO RECONHECIDA.

Não há que se falar em nulidade, quando o auto de infração é lavrado com observância às formalidades legais e de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto e com oportunidade de apresentação de defesa.

MULTA DE OFÍCIO. DETERMINAÇÃO LEGAL.

A multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) deve acompanhar os tributos exigidos mediante lançamento de ofício, sendo que sua previsão legal encontra-se disciplinada no art. 35-A da Lei 8.212/91 c/c com o art.44, I da Lei nº 9.430, de 1996.

PEDIDO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. COMPETÊNCIA

Não compete às Delegacias de Julgamento da Receita Federal manifestar-se acerca de eventuais pedidos para emissão de certidões.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados a seu serviço (art. 28, I e III c/c o art. 22, I, II e III, § 1º, ambos da Lei de Custeio).

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, não podendo ser enquadrado, portanto, em nenhuma das hipóteses legais previstas no art.28, § 9º, da Lei de Custeio.

PLR. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação dos diretores não empregados nos lucros e resultados da Companhia, prevista na Lei nº 6.404/1976, sofre a incidência de contribuições previdenciárias, por caracterizar contraprestação aos serviços prestados, e por não se enquadrar em nenhuma hipótese de exclusão prevista em lei.

PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ANTERIORIDADE. PACTUAÇÃO PRÉVIA. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

A Lei n.º 10.101/00 exige que haja negociação entre empresa e trabalhadores, da qual deverão resultar regras claras e objetivas e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. TPAGAMENTO EM TICKET OU CARTÃO MAGNÉTICO.

Conforme Solução de Consulta Cosit n.º 35/2019, se a empresa estiver inscrita no PAT, deixa de ter incidência de contribuição previdenciária apenas se o cartão fornecido for destinado “exclusivamente à compra de alimentos” e, ainda assim, apenas a partir de 11 de novembro de 2017, quando passou a ter validade a nova redação do art. 457, § 2º, da CLT.

O fato de a empresa estar inscrita no PAT não lhe permite pactuar e efetuar pagamentos a título de auxílio-alimentação em ticket e/ou cartão magnético sem o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias.

FATO GERADOR PRETÉRITO. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. INAPLICABILIDADE.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições devidas a terceiros incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dessa decisão em 13/05/2021, por meio de sua Caixa Postal eletrônica (termo de fl. 1.217), a Contribuinte apresentou, em 10/06/2021, por meio de procurador legalmente habilitado, o Recurso Voluntário de fls. 1.220/1.279, no qual traz os seguintes argumentos, em síntese:

1. O presente recurso somente versará sobre a incidência das contribuições quanto à PLR e alimentação dos empregados, categoria na qual não se inserem os Administradores do BNB. A parcela do débito fiscal referente aos Diretores do Banco foi recolhida aos cofres públicos, conforme DARFs de pagamento ora juntados (anexo VII).

PLR – Participação nos Lucros e Resultados dos empregados

2. A PLR impõe-se como medida estimuladora do desenvolvimento nacional, e assim deve ser analisada em sintonia com os objetivos fundamentais da República (art. 3º, CF) e com os princípios fundamentais do Estado, em especial, os “valores sociais do trabalho e da livre iniciativa” (art. 1º, IV, CF).

3. Não seria razoável para o intérprete trabalhar com elementos não dispostos na norma exonerativa (Lei nº 10.101/2000), como o fez neste caso o Fisco, de forma a desvirtuar os propósitos maiores da Lei nº 10.101/2000, tributando a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, verba desvinculada do salário.
4. O Acórdão recorrido demonstra, por equivocada interpretação do “pacto prévio”, o descompasso quanto à dinâmica anual do acordo coletivo de trabalho e da PLR dos empregados de estatais (v.g, BNB), cujos fatores envolvidos sempre são de inteiro conhecimento dos empregados, com adiantamento dessa verba costumeiramente auferida em outubro de cada ano (do exercício), por Termo de Ajuste Preliminar (fls. 1001/1005) ao Acordo Coletivo de Trabalho celebrado entre BNB, Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF e Confederação Nacional dos Trabalhadores em Estabelecimentos de Crédito - CONTEC. No mês de abril do ano seguinte, dão-se a assinatura do Acordo de PLR e seu pagamento definitivo, com possibilidade de compensação frente ao que se pactou e se adiantou no ano anterior (fls. 1000-1025).
5. No período de vigência da PLR de 2014, pagamento da participação dos empregados no resultado auferido pelo Banco, exercício financeiro de 01/01 até 31/01/2014 (sic), foi celebrado o Termo de Ajuste Preliminar (fls. 1.001/1.005), assinado dia 13/10/2014, e o ACT da PLR 2014 (fls. 1.015/1.022), assinado no dia 14/04/2015.
6. O Termo de Ajuste Preliminar, Cláusula Terceira, trata da antecipação da PLR e prevê a compensação do valor antecipado quando da assinatura do acordo aditivo e, ademais, conforme Cláusula Quinta, prevê a vigência e validade até a assinatura do ACT da PLR.
7. O respectivo Termo de Ajuste Preliminar já comprova a celebração da negociação coletiva com a entidade e estipula sua vigência como válida até a data da assinatura do ACT da PLR, o que ocorreu em 14/04/2015. Portanto, o BNB não ficou desamparado de acordo com as entidades representativas, atendendo o art. 2º da Lei 10.101/2000.
8. Além do mais, no setor das estatais, referente às instituições financeiras de caráter público e regional, controladas pela UNIÃO (tais como, BNB, BASA, BB, CAIXA etc), cuja conduta pauta-se pela estrita legalidade, sem espaço à discricionariedade, tem-se como imposição legal, no curso do ano em exercício que antecede o ano de pagamento ou compensação da PLR, o encaminhamento por ofício ao Ministério da Fazenda, no âmbito da Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais, para aprovação dos pleitos das empresas estatais federais sobre a participação de empregados nos lucros ou resultados - (Decreto nº 3.735, de 24.01.2001, art. 1º, V; Portaria/MP nº 250, de 23.08.2005; e Decreto nº 9.035/2017) (fls. 1153/1164, com destaque para o Ofício 1083/DEST-MP, de 28.07.2014 – fls. 1155/1156).
9. Após aprovação do Ministério envolvido, com Nota Técnica expedida, seguem-se várias rodadas da mesa de negociação, no ano de apuração de 2014, entre o BNB e a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo

Financeiro da CUT (CONTRAF-CUT), assessorada pela Comissão Nacional dos Funcionários do Banco do Nordeste, nas quais se discutem com os empregados do Banco os parâmetros do adiantamento da PLR, no ano da apuração do lucro, e seu pagamento final, no exercício seguinte (2015), quando poderá haver inclusive compensação (fls. 1023-1037).

10. O Acórdão recorrido nem mesmo analisou as alterações da Lei n.º 10.101/2000 pela MP n.º 905/2019 e posteriores MPs de conteúdo similar, conduzidos na defesa do Banco como norma interpretativa/esclarecedora sobre a temática ora desenvolvida (assim provam os vários precedentes do CARF enfrentando a matéria à luz da anterior redação legal), que deve retroagir (art. 106, CTN) para garantir a não incidência da contribuição previdenciária na PLR paga aos trabalhadores do BNB, em 2015, referente ao exercício de 2014.

Auxílio-Alimentação dos empregados

11. A regra desonerativa da contribuição previdenciária, nos termos da alínea “c”, §9º, art. 28, da Lei n.º 8.212/1991, dispõe que não integra o salário de contribuição (base de cálculo do mencionado tributo) “a parcela in natura recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei n.º 6.321, de 14 de abril de 1976”.
12. O auxílio alimentação, firmado em acordo coletivo e pago ao empregado do BNB (em 2015), tem natureza indenizatória (e não remuneratória), tal como analogamente o benefício pago ao servidor público federal (art. 22, § 1º, Lei n.º 8.460/92).
13. O benefício alimentação, recebido através do PAT, não integra o salário de contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária. E não somente o auxílio alimentação em espécie (cesta básica ou refeição), como defendido pelo Fisco neste caso, mas também em forma de vale-refeição, cartão ou ticket, entendimento que mais se aproxima da teleologia da norma quanto ao direito social à alimentação (art. 6º, CF-88).
14. O Fisco tenta preservar o presente lançamento sob a rasa justificativa de que a concessão da alimentação por meio de vale ou ticket trata-se de pagamento em pecúnia (em dinheiro), compondo o salário de contribuição para fins de incidência do tributo.
15. O legislador vedou o pagamento da alimentação em espécie (dinheiro, pecúnia), exatamente para impedir que o trabalhador se utilize de tal verba para a compra de quaisquer outros produtos que não alimentos, desvirtuando o objetivo do direito social à alimentação. Ocorre que tal possibilidade encontra-se afastada com a concessão do tíquete/cartão alimentação ou refeição, tendo em vista que tais meios só possibilitam a aquisição de alimentos (e não aquisição de produtos diversos), nos termos previstos no PAT (Lei n.º 6.321/1976).

16. Observe-se que o empregador não entrega dinheiro ao empregado para alimentar-se, como quer fazer crer a Delegacia de Julgamento, mas o valor do benefício alimentar é repassado à entidade conveniada com o Banco, para que a alimentação seja fornecida, como dispõe o Decreto n.º 05, de 14.01.1991, regulamentador da Lei n.º 6.321/1976 - PAT, em seu art. 4.º.
17. Em suma, o vale, tíquete ou cartão alimentação somente permitem a aquisição de alimentos. Fere à lógica afirmar-se que isto é equiparável ao pagamento em pecúnia ou dinheiro, pois estes possibilitariam a aquisição de outros bens que não alimentos.
18. Cita decisões administrativas e judiciais.

Posteriormente, em 09/03/2022, a Contribuinte apresentou uma petição (fl. 1.394), requerendo a juntada do Parecer n.º 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU, aprovado pelo Senhor Presidente da República e publicado no DOU, em 23 de fevereiro de 2022, assim como o Acórdão 9202-010.319 – CSRF / 2ª Turma, em que alega reforçarem as suas teses.

Os referidos parecer e acórdão concluem pela não inclusão do auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres na base de cálculo da contribuição previdenciária.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte informa que recolheu aos cofres públicos os valores relativos à PLR e alimentação dos Administradores do Banco, conforme DARFs anexados, e que o recurso somente versa apenas sobre a PLR e alimentação do empregados.

Desse modo, a parte relativa aos Administradores do Banco tornou-se incontroversa e não faz parte do presente litígio, nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72. Portanto, resta em discussão somente a parte referente aos empregados (PLR e alimentação).

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

A Recorrente cita decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta

instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO DOS EMPREGADOS

Os autos de infração lavrados apuraram contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos realizados pela empresa aos seus funcionários a título de alimentação (tíquete/cartão refeição ou tíquete/cartão alimentação) fornecida no período compreendido entre 01/2015 a 12/2015.

A Recorrente defende a natureza indenizatória do auxílio-refeição, por se tratar de valores que não compõem o salário, sendo destinados ao empregado para e não pela prestação de serviços.

Afirma que as modalidades de execução do Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT - se equiparam, para fins tributários, ao fornecimento *in natura* de alimentos.

Sustenta que os tickets não desnaturam o caráter *in natura* da alimentação, de modo que não incidem sobre eles as contribuições previdenciárias.

Entendo que assiste razão à Recorrente nesse ponto.

As importâncias que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias estão listadas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual estabelece os pressupostos legais para que não se caracterizem como salário-de-contribuição, visando a garantir os direitos dos empregados:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

c) a parcela *in natura* recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e a Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; (Atualmente Ministério do Trabalho e Emprego MTE, conforme a MP nº 103, de 01/01/03, convertida na Lei nº 10.683, de 28/05/03)

Conforme reiteradas decisões emanadas do Superior Tribunal de Justiça, e reconhecidas, inclusive, no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, independentemente de a empresa comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, não incidem contribuições sociais sobre a alimentação fornecida *in natura* aos seus empregados, por não possuir natureza salarial. É o que se extrai do referido Parecer, assim ementado:

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação *in natura*. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

Na mesma linha de raciocínio, acolhendo o referido Parecer, fora publicado Ato Declaratório n.º 03/2011, da lavra da ilustre Procuradora Geral da Fazenda Nacional, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, contemplando a discussão quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido *in natura*.

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/N.º 2117/2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24/11/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária".

JURISPRUDÊNCIA: Resp n.º 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp n.º 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp n.º 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp n.º 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp n.º 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp n.º 977.238/RS (DJ 29/ 11/ 2007).

(destaquei)

É de se ressaltar que o Ato Declaratório PGFN n.º 3/2011, bem como os julgados do STJ que o originaram, fazem referência a auxílio-alimentação *in natura*, o que, nos termos da jurisprudência daquela Corte, quer dizer: “alimentação fornecida pela empresa”, ou seja, valores pagos em dinheiro não estão abrangidos pelo ato administrativo da PGFN, tampouco pelas decisões emanadas pelo STJ.

Portanto, entende-se que a parcela *in natura* (que não compõe remuneração) não é apenas aquela fornecida pelo próprio empregador mediante a entrega de alimentos ou refeições, em suas dependências, aos seus trabalhadores, mas também aquela fornecida mediante cestas básicas ou com o fornecimento por meio de terceiros, mediante documentos de legitimação (impressos, cartões eletrônicos, magnéticos ou outros oriundos de tecnologia adequada) que permitam a aquisição dos gêneros alimentícios ou refeições em estabelecimentos comerciais distintos do empregador, o que, em suma, abarca os chamados ticket-alimentação ou vale-alimentação ou, ainda, vale-refeição.

Ademais, o Parecer n.º 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU, exarado em decorrência de consulta acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, considerado o período até 10 de novembro de 2017, data de corte referente ao início de vigência da Lei n.º 13.467 de 2017 (Reforma Trabalhista), que alterou o artigo 457 da CLT, pacificou a controvérsia, reconhecendo que ele já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme ementa abaixo reproduzida:

EMENTA: Exame acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres. Dissonância interna apontada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Exame sob a disciplina do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, até 10 de novembro de 2017. Natureza jurídica de parcela não salarial, para os fins da exação em testilha. Consequências concretas da decisão e princípio da eficiência. O auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres,

mesmo antes do advento do §2º do art. 457, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Assim, no caso dos presentes autos, entendo que a circunstância de a alimentação ter sido fornecida por meio de tíquete/cartão refeição ou tíquete/cartão alimentação não lhe retira a natureza jurídica indenizatória, eis que sua utilização se destina, com exclusividade, à aquisição de alimentos, não podendo lhes ser dada outra destinação.

Na prática, o fornecimento de vale alimentação é simplesmente uma forma alternativa de fornecer o alimento *in natura*, tendo, como único diferencial em relação a este, o fato de permitir que o trabalhador escolha o tipo de alimento que pretende consumir.

Transcrevo abaixo as ementas de decisões do CARF nesse sentido:

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR MEIO DE TICKET OU VALE-REFEIÇÃO OU VALE-ALIMENTAÇÃO. FALTA DE ADESÃO AO PAT. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O fornecimento de alimentação *in natura* pelo empregador a seu pessoal, incluído neste conceito a alimentação fornecida por meio de tíquetes ou por meio de vale-refeição decorrente de alimentação-convênio, não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT.

(Acórdão nº 2202-009.453, de 06/12/2022, Rel. Leonam Rocha de Medeiros).

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT). FALTA DE INSCRIÇÃO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO DE TICKET. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SALÁRIO IN NATURA. CARACTERIZAÇÃO DE ALIMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Na relação de emprego, a remuneração representada por qualquer benefício que não seja oferecido em pecúnia configura o denominado salário utilidade ou prestação *in natura*. Nesse contexto, se a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação abrange todas as distribuições e prestações *in natura*, ou seja, que não em dinheiro, tanto a alimentação propriamente dita como aquela fornecida via ticket, mesmo sem a devida inscrição no PAT, deixam de sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

(Acórdão nº 2401-010.345, de 05/10/2022, Rel. Matheus Soares Leite).

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. TERCEIROS (INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE, SALÁRIO-EDUCAÇÃO). BASE DE CÁLCULO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT). FALTA DE INSCRIÇÃO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO DE TICKET. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SALÁRIO IN NATURA. CARACTERIZAÇÃO DE ALIMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Na relação de emprego, a remuneração representada por qualquer benefício que não seja oferecido em pecúnia configura o denominado salário utilidade ou prestação *in natura*. Nesse contexto, se a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação abrange todas as distribuições e prestações *in natura*, ou seja, que não em dinheiro, tanto a alimentação propriamente dita como aquela fornecida via ticket, mesmo sem a devida inscrição no PAT, deixam de sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

(Acórdão nº 2201-009.429, de 09/11/2021, Rel. Fernando Gomes Favacho).

Desse modo, o auxílio alimentação pago por meio de cartão de alimentação ou de refeição tem os mesmos efeitos do fornecimento *in natura* e, por ser considerado parcela paga *in natura* **não possui natureza salarial, não sendo passível de incidência pela contribuição previdenciária.**

PLR – PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – DOS EMPREGADOS

A discussão reside em definir se os pagamentos realizados pela empresa, ora Recorrente, obedeceram aos requisitos legais para serem caracterizados como participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei n.º 10.101 de 2000, e, assim, não se submeterem à incidência da contribuição previdenciária e das contribuições para terceiros.

Alega a Recorrente que ocorreu uma análise equivocada da Receita Federal no que diz respeito ao pacto prévio do acordo sobre a PLR dos seus empregados e o pagamento dessa verba não salarial.

Sustenta que tal análise não compreende a dinâmica anual do acordo coletivo de trabalho e da PLR dos empregados do BNB, cujos fatores envolvidos, em muito, sempre são de conhecimento dos empregados, cujo adiantamento dessa verba costumeiramente auferem em outubro de cada ano (do exercício), por Termo de Ajuste Preliminar ao Acordo Coletivo de Trabalho celebrado entre BNB, CONTRAF e CONTEC. Ressalta que, no mês de abril do ano seguinte, dão-se a assinatura do Acordo de PLR e seu pagamento definitivo.

Aduz que foram feitas várias rodadas da mesa de negociação, no ano de apuração, entre o BNB e a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro da CUT (CONTRAF-CUT), assessorada pela Comissão Nacional dos Funcionários do Banco do Nordeste (doc.12-14). Anexa, ainda, acordos coletivos anteriores.

Pois bem.

Assim dispõe a Lei n.º 10.101/2000, que disciplina a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei n.º 12.832, de 2013)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - **programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.**

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(destaquei)

Não há previsão legal de quão prévia deve ser a assinatura do plano de PLR, porém deve ser considerado que o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente. Assim, cada caso deve ser analisado de acordo com suas características.

No presente caso, a assinatura do acordo e o conhecimento efetivo das regras pelos empregados ocorreram após o final do período de apuração.

Segundo a Fiscalização (fls. 250/251):

No caso em questão, constata-se **que o Acordo Coletivo de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados referente ao exercício de 2014 (período de referência 01 de janeiro a 31 de dezembro), foi celebrado em 14 de abril de 2015**, entre, de um lado, o Banco do Nordeste do Brasil S.A., e de outro lado, a CONTRAF – Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro. Ressalte-se que o mês da celebração do Acordo Coletivo **é o mesmo mês no qual foram efetuados os pagamentos aos empregados, ou seja, abril de 2015.**

[...]

Conforme descrito anteriormente, o Acordo Coletivo que rege os pagamentos efetuados na competência 04/2015 é claramente um programa de metas, visto que estabelece vários índices e condições que devem ser implementados para que haja o pagamento da PLR, tais como: Índice de Rentabilidade do Patrimônio Líquido (IRPL), Índice de Eficiência (IEf), Captação de Recursos (CR), Aplicação em Crédito Comercial (CC), Qualidade do Crédito (QC), e com relação à PLR Social, Acesso a Crédito PRONAF e à Abertura de conta corrente por clientes Crediamigo (Bancarização). Portanto, conforme previsão legal (art. 2º, § 1º, inciso II da Lei nº 10.101/2000), tal programa de metas deve ser pactuado previamente.

(grifos do original)

Verifica-se, portanto, que o início da validade dos acordos em tela e o consequente conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram bem após o final do período de apuração da PLR (apuração: janeiro a dezembro de 2014; assinatura do Acordo: 04/2015).

Desse modo, não seria possível o comprometimento dos funcionários com metas que só foram validamente pactuadas e sobre as quais só tiveram legítimo conhecimento posteriormente. Ou seja, no momento em que a participação foi pactuada, já ocorreram todos os fatores que poderiam ou não contribuir para o atingimento das metas, sem que ficasse constatada, expressamente, a participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa.

Visando a dar maior concretude ao direito constitucionalmente garantido da participação do empregado nos resultados da empresa, entendo que o ajuste entre as partes deve

ser firmado com uma antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham plena ciência dos resultados a serem alcançados.

Argumenta, ainda, a Recorrente que ocorreram diversas rodadas de negociação prévia com as confederações dos trabalhadores e de que há um encaminhamento por ofício ao Ministério da Fazenda, no âmbito da Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais, para aprovação dos pleitos das empresas estatais federais sobre a participação de empregados nos lucros ou resultados. Aduz que foi celebrado um Termo de Ajuste Preliminar em 13/10/2014, o qual trata da antecipação da PLR e prevê a compensação do valor antecipado.

No entanto, entendo que não lhe cabe razão. Sabe-se que a assinatura do plano representa apenas o encerramento formal de todo um ciclo de negociações, muitas vezes pautadas por inúmeras reuniões para se chegar a um acordo final de PLR, que atenda aos objetivos traçados pela legislação de regência, porém, do conjunto de regras acima estabelecidas, deduz-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, da Lei nº 10.101/2000 deva ocorrer em época oportuna para que os empregados saibam o quanto terão de se esforçar, e qual será a compensação por esse esforço. Ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere ou com uma antecedência que permita aos trabalhadores se empenharem na consecução dos objetivos.

Não cabe aqui a alegação de que os empregados conheciam os termos do acordo e que o programa repetia regras de programas anteriores, porquanto cada programa deve ser analisado de forma individual e com base nos instrumentos formais que o constituem. Vê-se, ainda, que o Termo de Ajuste Preliminar somente foi assinado em outubro de 2014, próximo já ao final do período de vigência (janeiro a dezembro de 2014).

Nesse caso, é evidente que no momento em que o acordo formal foi realizado, já haviam ocorrido as variáveis que determinaram o lucro e os resultados obtidos pela empresa, sem qualquer possibilidade de os empregados se dedicarem para a consecução das metas.

O pacto deve ser feito antes da implementação do programa e do seu pagamento. Primeiro se negocia e estabelece os parâmetros do programa, depois se realiza as aferições, e o consequente pagamento. É óbvio, portanto, que nesse caso, não foi atendido o requisito da pactuação prévia.

A norma refere-se a uma negociação finalizada e não a uma ainda em curso. Antes de concluída a negociação com a assinatura do acordo, não há um ato jurídico perfeito, pois a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser mudado.

Consoante exposto pela Fiscalização, deve-se considerar também que, em tese, a demora na conclusão de uma negociação em andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial venha a ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar a negociação. Portanto, somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da transação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos.

Assim, não houve, de fato, pactuação prévia dos programas de metas, resultados e prazos, conforme exigência da Lei n.º 10.101/2000, art. 2º, § 1º, inciso II.

Por fim, pugna a Recorrente pela consideração do disposto no art. 2º, da Lei n.º 10.101/00, com redação alterada pela MP 905/2019 e posteriores, e, finalmente, pela Lei n.º 14.020/2020, que, como norma interpretativa/esclarecedora sobre a temática ora desenvolvida, deve retroagir (art. 106, I, CTN) para garantir a não incidência da contribuição previdenciária na PLR paga aos trabalhadores do BNB, em 2015, referente ao exercício de 2014.

Sobre essa pretensão recursal de aplicação das modificações introduzidas na Lei n.º 10.101/2000 pela Lei n.º 14.020/2020 (que converteu a MP 936/2020), também não lhe cabe razão.

A nova redação dispõe:

Art. 2º [...]

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado:

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.

A referida regra não se aplica ao caso concreto, cujos fatos ocorreram antes da vigência da Lei n.º 14.020/2020. Isto porque, como regra geral, a legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros (art. 105 do CTN). Como exceção, a lei pode ser aplicada a fato pretérito, desde que seja expressamente interpretativa, além de outras hipóteses envolvendo ato não definitivamente julgado, conforme art. 106 do CTN:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O art. 37 do Projeto de Lei convertido na Lei n.º 14.020/2020 até atribuída expressa natureza interpretativa ao recém incluído §7º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000:

Art. 37. Para efeito de aplicação do inciso I do caput do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), têm caráter interpretativo as

alterações promovidas pela presente Lei nos §§ 3º-A, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

No entanto, o referido dispositivo foi vetado, sendo o veto mantido pelo Legislativo.

Assim, não há como aplicar as regras trazidas pela Lei nº 14.020/2020 a fatos pretéritos. Verifica-se que houve uma clara inovação de como já vinha sendo interpretada a lei anterior, o que afasta o seu caráter interpretativo, pois as alterações estabelecem e definem uma situação que antes não havia, qual seja: a data do pagamento da PLR como marco temporal para a assinatura do instrumento.

Para a isenção das verbas pagas ao título de PLR, todos os requisitos da Lei nº 10.101/2000 devem ser obedecidos cumulativamente, sendo suficiente que apenas um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

Desse modo, devem ser mantidos os lançamentos relativos aos pagamentos de PLR.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo do tributo lançado os valores pagos aos empregados a título de auxílio-alimentação.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa